

**Audience publique du 17 novembre 2010**

Recours formé par  
Monsieur ... et Madame ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 26628 du rôle et déposée le 26 février 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Josée Weydert, avocat à la Cour, assistée de Maître Emilie Fister, avocat, les deux inscrites au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant principalement à la réformation, et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 janvier 2010, inscrite sous le numéro ... du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis en date du 25 juin 2009 pour l'année 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2010 par Maître Josée Weydert, assistée de Maître Emilie Fister, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Louisa Silcox, en remplacement de Maître Josée Weydert, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

---

Le 25 juin 2009, le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ..., ..., imposé collectivement avec son épouse, Madame ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008.

Par courrier du 1<sup>er</sup> juillet 2009, Monsieur ... et Madame ..., désignés ci-après par « les époux ... », introduisirent une réclamation à l'encontre du prédit bulletin de l'impôt sur le revenu auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

Par décision du 20 janvier 2010, le directeur déclara ladite réclamation comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

*« Nach Einsicht der am 7. Juli 2009 eingegangenen Rechtsmittelschrift mit welcher die Eheleute, Herr ... und Frau ..., wohnhaft in L-..., gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008, zugestellt am 25. Juni 2009, "Einspruch" einzulegen begehren;*

*Nach Einsicht der §§ 228 und 301 AO;*

*In Erwägung, dass gegen Einkommensteuerbescheide zwar nicht der Rechtsbehelf des Einspruchs, der dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist; dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;*

*In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;*

*In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer sich beschwert fühlen weil das Steueramt ihrem Antrag auf Abschlag für außergewöhnliche Belastungen nicht statt gegeben hat und ihre Beiträge zu einem Zusatzpensionsvertrag nicht abgezogen hat; dass ebenfalls aus dem Steuerbescheid nicht erkennbar sei, wie bei einer angeblichen Steuerlast von insgesamt ... tatsächlich eine zu zahlende Steuer von ... (ohne Arbeitsfondsbeitrag) entstehen kann und um Klärung der Differenz bittet, da diese nicht nachgewiesen worden sei;*

*In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind;*

*In Erwägung, dass die Reklamanten ihrer Einkommensteuererklärung für das strittige Jahr eine Aufstellung von Kosten in Höhe von ... beigelegt haben, die in Verbindung mit ihrem Umzug von ... nach Luxemburg stehen; dass sie hierfür einen Antrag auf Abschlag für außergewöhnliche Belastungen gestellt haben und der Meinung sind, als Selbständige könnten sie ihre umzugsbedingten Kosten als beruflich bedingte Werbungs- beziehungsweise Betriebskosten von der Steuer absetzen, da der Umzug von ... nach Luxemburg ausschließlich durch die berufliche Veränderung des Reklamanten veranlasst sei;*

*In Erwägung zuerst, dass die Reklamanten in ihrem Rechtsmittel, eine doppelte Haushaltsführung" erwähnen und in einem Zusatz erklären, die Nicht-Berücksichtigung der Umzugskosten sei ganz offensichtlich fehlerhaft; dass sie sich hierbei auf Bestimmungen des deutschen Einkommensteuergesetzes und des beamtenrechtlichen Umzugskostenrechts stützen;*

*In selbstverständlicher Erwägung jedoch, dass deutsche Steuergesetze keine Gültigkeit in Luxemburg haben können;*

*In Erwägung, dass die Reklamanten folgende Kosten geltend machen (in Euro):*

<i>Flugkosten (Avion)</i>	<i>...</i>
<i>Gepäck (Coût extra bagages)</i>	<i>...</i>
<i>Umzugsfirma</i>	<i>...</i>
<i>Automiete</i>	<i>...</i>
<i>Veterinärkosten (für einen Hund)</i>	<i>...</i>
<i>Reisekoffer</i>	<i>...</i>
<i>Taxi</i>	<i>...</i>
<i>Briefnachsendung</i>	<i>...</i>

<i>Aufenthalt in einem luxemburgischen Hotel</i>	...
<i>Kommission auf luxemburgische Miete</i>	...
<i>Unkosten in Zusammenhang mit Eigentum in ...</i>	...
<i>Ersatz vom Elektrogeräten wegen Spannungsdifferenz</i>	...
<hr/>	
<i>Gesamt</i>	...

*In Erwägung, dass die Reklamanten die aufgeführten Ausgaben zwar nicht als Werbungs- oder Betriebskosten erklärt haben, sondern die betreffenden Angaben in der Rubrik für außergewöhnliche Belastungen eingetragen haben; dass sie jedoch in ihrer Rechtsmittelschrift deutlich machen, die Umzugskosten seien als Betriebsausgaben anzusehen;*

*In Erwägung, dass der Erlös aus der selbständigen Tätigkeit des Reklamanten als Anwalt einen Gewinn aus der Ausübung eines freien Berufs im Sinne von Artikel 91 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) darstellt, auf dessen Berechnung, auf Grund der Bestimmungen von Artikel 93, Ziffer (1) L.I.R, die Vorschriften der Artikel 16 bis 60 L.I.R. anwendbar sind;*

*In Erwägung, dass gemäß Artikel 45 Absatz 1 L.I.R. als abzugsfähige Betriebsausgaben die Aufwendungen gelten, die ausschließlich durch den Betrieb veranlasst sind;*

*In Erwägung, dass bei gemischt bedingten Ausgaben, die sowohl der Erzielung von Einkünften als auch dem privaten Lebenswandel dienlich sind, das in Artikel 12 L.I.R. verankerte Prinzip des Aufteilungsverbots festhält, dass solche Ausgaben als nicht abzugsfähig anzusehen sind, weder als Betriebsausgaben, noch als Werbungskosten oder Sonderausgaben, auch wenn eine berufliche Mitveranlassung besteht; dass dieses Prinzip des Aufteilungsverbots alle Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausschließt;*

*In Erwägung, dass wenn keinerlei Möglichkeit einer leichten und einwandfreien Trennung gegeben ist, Aufwendungen, die im Rahmen der privaten Lebensführung getätigt werden, nicht auf dem Wege einer oberflächlichen Schätzung aufgeteilt werden können in einerseits nicht abzugsfähige Privatausgaben und andererseits Werbungskosten oder Betriebsausgaben, woraus folgt, dass in einem solchen Falle die gesamte Aufwendung nicht abzuziehen ist;*

*In Erwägung, dass somit zu klären ist inwieweit die vorgebrachten Ausgaben sei es einen rein beruflichen, sei es einen rein privaten oder einen gemischten Charakter haben;*

*In Erwägung, dass der Reklamant angibt, die Kanzlei, für die er arbeitet, habe ihn gezielt angeworben; dass er ein Schreiben beigelegt hat in dem ein Partner dieser Kanzlei bescheinigt: „je ... confirme par la présente que ..., associé indépendant au sein de notre étude de notre département banking et finance, a été amené à déménager au Luxembourg en 2008 pour des raisons professionnelles.“; dass aus dieser Aussage jedoch nicht gefolgert werden kann, der Wohnungswechsel sei ausschließlich aus beruflichen Anreizen erfolgt und private Gründe hätten keinen Ausschlag gegeben;*

*In Erwägung daher, dass der Reklamant seine Arbeit in Luxemburg schon am 23. Juni 2007 aufgenommen hat und in seiner Steuererklärung für dieses Jahr angegeben hat, er*

*wohne in ...; dass er sich jedoch erst am 13. März 2008 bei der Stadtverwaltung ... angemeldet hat; dass er ebenfalls neben seiner ... Adresse auch eine Adresse in ... besitzt;*

*In Erwägung, dass aus den zwei beigelegten Flugscheinen ... mit Datum vom 15. April (2008) auf die Namen der Reklamanten nicht hervorgeht, inwieweit hier eine ausschließlich berufliche Nutzung vorliegen sollte da der Reklamant sich schon seit dem Vorjahr in Luxemburg aufgehalten hat und er auch nicht angegeben hat, wie oft er eine Flugreise unternommen hat; dass er dem Steueramt auch folgendes angegeben hat: „Madame est arrivée au mois de janvier 2008, mais a dû retourner au ... pour des raisons administratives (location de la maison etc ...) avant de revenir au Luxembourg en mars / avril 2008“; dass von daher angenommen werden kann, dass diese Flüge sowohl aus beruflichen wie auch privaten Gründen erfolgt sind;*

*In Erwägung dass hier angemerkt werden kann, dass die Reklamantin die ... Nationalität besitzt und von dort Einkünfte aus der Vermietung von Gütern bezieht und diese zumindest nicht in dem strittigen Jahr aufgegeben hat; dass mithin der Kontakt zu ... aus privaten und persönlichen Ursachen aufrecht gehalten wird;*

*Dass die Zusatzkosten für Gepäck ebenfalls keinen Hinweis darüber liefern ob der Inhalt privat oder beruflich oder gemischt war; dass zudem ein Teil des Gepäcks nach ... verfrachtet wurde;*

*In Erwägung, dass der Reklamant Mietrechnungen ... für die Monate Januar, Februar, März und April des Jahres 2008 beigelegt hat, die an eine Adresse des Reklamanten in ... gerichtet sind und dass er davon als beruflich bedingte Ausgaben die Hälfte ... erklärt hat; dass er jedoch den Sitz der Kanzlei ... als berufliche Adresse angegeben hat; dass er nicht weiter erklärt hat, inwiefern die private Miete als Betriebsausgabe anzusehen sei;*

*Dass sowohl der Kauf von Elektrogeräten (z. Bsp. eines Fernsehers mit Zubehör) als auch die Ausgaben bezüglich einer Hundehaltung und die Kommission auf der privaten Wohnungsmiete zu den privaten Ausgaben gehören;*

*Dass der Kauf von Reisekoffern sowohl zu beruflichen als auch zu privaten Zwecken einzuordnen ist; dass dies ebenso für die Speditionskosten und den Aufschlag für die Fracht gilt;*

*In Erwägung, dass mithin keine der angegebenen Ausgaben zweifelsfrei aus nur beruflichen Erwägungen heraus vorgenommen wurde sodass keine davon als Betriebsausgabe anzuerkennen ist;*

*In Erwägung, dass der Reklamant die Beiträge in Höhe von ... an ein ... Versicherungsunternehmen gezahlt hat hinsichtlich einer Rentenversicherung und diese als persönliche Beiträge an ein Zusatzregime als Sonderausgaben geltend gemacht hat; dass das Steueramt diesen Abzug jedoch nicht vorgenommen hat;*

*In Erwägung, dass laut Artikel 110, Ziffer 4 L.I.R. auf Lohnempfang bezogene persönliche Beiträge die im Hinblick auf ein durch das Gesetz vom 8. Juni 1999 über Zusatzpensionsregime eingeführtes Zusatzpensionsregime, oder auf ein ausländisches Zusatzpensionsregime im Sinn von Artikel 15 des vorerwähnten Gesetzes entrichtet werden;*

*In Erwägung jedoch, dass der Reklamant eine selbständige Tätigkeit als Rechtsanwalt ausübt und als solcher keine auf Lohnempfang bezogene persönliche Beiträge leisten kann; dass die strittigen Beiträge zu Recht nicht abgezogen wurden;*

*In Erwägung, dass entsprechend Artikel 111bis L.I.R. Zahlungen, unter bestimmten festgesetzten Bedingungen und Grenzen, abzugsfähig sind, die im Rahmen eines individuellen Altersvorsorgevertrags an eine Versicherungsgesellschaft getätigt worden sind;*

*In Erwägung, dass ein solcher Vertrag, laut den Bestimmungen von Artikel 111 bis, Ziffer 2 L.I.R., die um mindestens 10 Jahre aufgeschobene Rückzahlung, zahlbar frühestens im Alter von 60 und spätestens von 75 Jahren, von höchstens der Hälfte der aufgelaufenen Ersparnisse und die Subskription oder die Umwandlung des Restbetrags in einen Versicherungsvertrag vorsehen muss, der eine monatliche Leibrente garantiert; dass gemäß Artikel 4 des großherzoglichen Reglements vom 25. Juli 2002 betreffend die Ausführung des Artikels 111 bis (1) L.I.R., der Versicherungsgeber bescheinigen muss, dass der Vertrag die Bestimmungen des Artikels 111 bis L.I.R. erfüllt ;*

*In Erwägung, dass der vorgelegte Versicherungsvertrag des Reklamanten bei Erleben des Rentenbeginns eine garantierte monatliche Altersrente vorsieht oder aber, entgegen den vorher genannten Bestimmungen, eine einmalige Kapitalabfindung anstelle der Rentenzahlung;*

*Dass es sich somit bei der vom Reklamanten abgeschlossenen Versicherung auch nicht um eine Alterszusatzversorgung im Sinne von Artikel 111 bis L.I.R. handelt;*

*In Erwägung dass die Reklamanten auch darum bitten, die Differenz zu klären, die zwischen der „angeblichen Steuerlast“ ... und der tatsächlichen zu zahlenden Steuer ... besteht;*

*In Erwägung, dass laut Artikel 134 L.I.R. ausländische steuerfreie Einkünfte, die auf Grund eines internationalen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einem Progressionsvorbehalt unterliegen, dennoch in eine fiktive Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind, um den globalen, auf das ajustierte Einkommen im Sinn von Artikel 126 L.I.R. anzuwendenden Steuersatz festzusetzen;*

*In Erwägung, dass der vorbenannte Progressionsvorbehalt in Artikel 23 des Abkommens zwischen ... und Luxemburg vom 14. August 2000 vorgesehen ist; dass insofern das Steueramt eine dem Gesetz konforme richtige Berechnung des globalen Steuersatzes (12,22%) vorgenommen hat und diesen auf das ajustierte Einkommen im Sinn von Artikel 126 L.I.R angewandt hat;*

*In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;*

*Aus diesen Gründen*

*Entscheidet*

*Die Anfechtung ist zulässig*

*Sie wird als unbegründet zurückgewiesen ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 26 février 2010, les époux ... ont fait déposer un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de ladite décision du directeur du 20 janvier 2010 déclarant non fondée la réclamation introduite par eux contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, émis le 25 juin 2009.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de leur recours les époux, ... reprochent au directeur d'avoir retenu à tort la non-déductibilité des frais qui auraient été occasionnés par leur déménagement du ... vers le Luxembourg à titre de dépenses d'exploitation. Ainsi, ils soutiennent que si selon l'article 45 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « *LIR* », seules les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise seraient déductibles au titre de dépenses d'exploitation, l'article 12 *LIR* permettrait de ventiler les dépenses mixtes, c'est-à-dire les dépenses servant à la fois l'entreprise et la vie privée, pour autant qu'il ne s'agit pas de dépenses occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable. Cette analyse serait corroborée tant par les travaux parlementaires à la base de la *LIR* que par un arrêt récent du Bundesfinanzhof allemand du 21 septembre 2009.

Les demandeurs font valoir que les dépenses de déménagement dont ils ont fait état ne seraient pas occasionnées par leur train de vie, mais constitueraient des dépenses causées de manière exclusive par la profession de Monsieur .... En effet, ce dernier aurait été recruté par un cabinet d'avocat établi au Luxembourg, de sorte qu'il aurait été contraint de déménager au Luxembourg. Avant ledit recrutement, les époux ... n'auraient eu aucune attache, ni privée, ni professionnelle, avec le Grand-Duché du Luxembourg.

Le délégué du gouvernement soulève de prime abord que les époux ... auraient limité leur recours au volet de la décision directoriale concernant la question de la déductibilité des frais occasionnés par leur déménagement. Il fait encore remarquer que Monsieur ... se serait établi en 2007 au Luxembourg, qu'il aurait changé d'adresse au Luxembourg en 2008, qu'il posséderait également une adresse au ... et en ..., qu'il serait inscrit au barreau de ... et paierait une cotisation au « ... » et qu'il ne serait pas inscrit au barreau de Luxembourg. Le représentant étatique fait ensuite valoir que les dépenses ayant trait au train de vie du contribuable ne seraient en principe pas déductibles en vertu de l'article 12 *LIR* et que les dépenses mixtes qui ne pourraient pas être scindées de façon nette et facile en une quote-part privée et en une quote-part professionnelle ne seraient pas déductibles dans leur intégralité. Il soutient que les dépenses dont les demandeurs se prévalent en l'espèce n'auraient pas un caractère professionnel et ne sauraient être scindées de manière nette et facile en une quote-part privée et en une quote-part professionnelle, de sorte qu'elles ne seraient pas déductibles.

Dans leur mémoire en réplique, les époux ... confirment que leur recours est limité au volet de la décision directoriale ayant trait aux frais de déménagement. Ils précisent encore que

Monsieur ... se serait rendu au Luxembourg en 2007 sur demande d'une étude d'avocats, au sein de laquelle il aurait presté une période d'essai de six mois. Durant cette période de six mois, il aurait occupé un logement temporaire du style appart-hôtel. Par ailleurs, ils font expliquer que contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement, Monsieur ... serait, depuis l'expiration de sa période d'essai, inscrit au barreau de Luxembourg sur la liste IV des avocats exerçant sous leur titre d'origine. Enfin, en revenant sur chaque dépense effectuée en raison de leur déménagement, ils estiment qu'ils auraient suffisamment démontré le caractère exclusivement professionnel desdites dépenses, de sorte que celles-ci devraient être déductibles à titre de dépenses d'exploitation.

De prime abord, le tribunal donne acte aux demandeurs de ce que leur recours est limité au volet de la décision directoriale déferée ayant trait à la question de la déductibilité des dépenses effectuées dans le cadre de leur déménagement.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* », tandis qu'aux termes de l'article 12 n°1 LIR « (...) *ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

L'article 12 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère privée d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité professionnelle. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable, mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et d'ordre professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minimale et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'exploitation déductibles conformément à l'article 105 LIR<sup>1</sup>.

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, aux demandeurs d'établir que les frais dont ils font état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'exploitation.

---

<sup>1</sup> CA 11 février 2009, n° 25877C du rôle, disponible sous [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)

En l'espèce, il convient de prime abord de relever que la décision de Monsieur ... de changer de poste et de lieu de travail a été prise de manière volontaire par les époux ..., qui en prenant une telle décision ont nécessairement dû avoir conscience du fait qu'un tel changement, entraînant un déménagement vers un autre continent, aurait *a fortiori* des répercussions sur leur vie privée et ne concernerait pas uniquement l'organisation de leur vie professionnelle.

Par ailleurs, si le déménagement des époux ... a certes été effectué pour des raisons d'ordre professionnel, le tribunal est amené à constater que les frais de déménagement et de réinstallation dont ils font état se rapportent essentiellement à des dépenses relevant de leur vie privée, de sorte que les motivations d'ordre privé et d'ordre professionnel des dépenses de déménagement sont intimement et inséparablement imbriquées.

En effet, les demandeurs font d'abord valoir des dépenses d'un montant de ... à titre de frais d'hôtel, en expliquant que Monsieur ... aurait eu besoin d'un logement temporaire durant sa période d'essai auprès du cabinet d'avocats qui l'avait recruté. Les demandeurs font encore valoir des dépenses d'un montant de ..., respectivement ... à titre de frais d'agence immobilière pour la recherche d'un logement au Luxembourg, respectivement à titre de frais d'agence immobilière pour la relocation de leur logement au ....

Si le changement de travail de Monsieur ... a certes impliqué un déménagement des époux ... du ... au Luxembourg, il n'en demeure pas moins que les frais engagés par eux pour se loger au Luxembourg et pour relouer leur logement au ... sont directement liés à l'organisation et à l'aménagement de leur vie privée. En effet, le logement sert essentiellement voire exclusivement à une utilisation privée. Il s'ensuit que lesdites dépenses, alors même qu'elles constituent la conséquence d'un changement professionnel, répondent à un besoin privé, de sorte que la ventilation en une part privée et une part professionnelle de ces dépenses se révèle impossible. Ainsi, face aux contestations du délégué du gouvernement et à défaut par les demandeurs d'établir une ventilation en parts privées et professionnelles de ces dépenses, le recours est à rejeter dans la mesure où il vise ces frais.

Les demandeurs font encore valoir des dépenses à hauteur de respectivement ..., ... et ..., à titre de frais d'avion, frais de taxi vers l'aéroport, respectivement de frais de location de voiture générés par le déménagement.

S'il est incontestable que les époux ... ont dû se déplacer au Luxembourg afin que Monsieur ... ait pu commencer son activité auprès du cabinet d'avocats luxembourgeois l'ayant recruté, le tribunal constate cependant que les demandeurs versent plusieurs billets d'avions, sans qu'ils justifient la nécessité de plusieurs trajets du ... vers le Luxembourg. Force est encore de constater que le déplacement du ... vers le Luxembourg ne constitue pas un voyage d'affaires, motivé par des raisons exclusivement professionnelles, mais qu'il a également été effectué par les époux ... dans la perspective de poursuivre leur vie privée au Luxembourg. Il s'ensuit que lesdits frais ont été engagés en partie pour des raisons professionnelles, et en partie pour des raisons privées, et qu'une ventilation de ces parties respectives se révèle impossible, étant donné que les motivations d'ordre privé et professionnel de ces dépenses sont intimement et inséparablement imbriquées. Dès lors, ces frais ne sont pas déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de sorte que le recours est à rejeter dans la mesure où il vise ces frais.

Les demandeurs font encore valoir des dépenses d'un montant de ..., respectivement de ..., à titre de frais de vétérinaire engendrés par le transport et l'introduction au Luxembourg de leur animal domestique, respectivement à titre de frais d'électroménagers causés par l'achat



de nouveaux appareils électroménagers en raison de différences de voltage entre le ... et le Luxembourg. Force est cependant au tribunal de constater que ces frais répondent à des besoins d'ordre privé et non point à des besoins professionnels. En effet, les frais engendrés par le fait de garder un animal domestique ou par l'achat de différents appareils électroménagers sont directement liés à la façon dont le contribuable compte organiser sa vie privée et son ménage. Ces frais sont partant fondés essentiellement sur des considérations de train de vie privée et sont de nature à exclure toute possibilité de ventilation nette entre une part privée et une part professionnelle. Il s'ensuit que lesdits frais ne sont pas déductibles en tant que dépenses d'exploitation et que le recours est à rejeter dans la mesure où il concerne ces frais.

Les demandeurs font de plus valoir des dépenses d'un montant de ... à titre de suivi de courrier. S'il est vrai que parmi les pièces versées par les demandeurs à l'appui de leur déclaration d'impôt de l'année 2008, figurent deux factures de l'entreprise des postes du ..., s'élevant chacune à ..., force est au tribunal de constater que ces factures ne contiennent aucune précision et n'indiquent notamment pas si elles concernent du courrier d'ordre privé ou professionnel, de sorte qu'il se révèle impossible de dégager une part privée et une part professionnelle à partir de ces factures.

S'il paraît bien nécessaire d'organiser un suivi de courrier en cas de déménagement, il n'en demeure pas moins que face aux contestations de la partie étatique, les époux ... restent en défaut de soumettre au tribunal des éléments de preuve permettant de dégager la proportion exacte de la part professionnelle et de la part privée des frais liés au suivi du courrier. Dès lors, ces frais ne sont pas non plus déductibles à titre de dépenses d'exploitation et le recours est à rejeter dans cette mesure.

Enfin, les demandeurs font valoir des dépenses s'élevant à ..., ..., respectivement ..., en expliquant que ces frais auraient été engendrés par la préparation pour le transport, l'emballage et le transport même de leurs biens mobiliers vers le Luxembourg.

A cet égard, le tribunal constate qu'il figure parmi les pièces versées au dossier administratif une facture d'une société de déménagement s'élevant à ..., ainsi qu'un inventaire des articles expédiés selon lequel les objets déménagés consistaient essentiellement en des souliers, des livres, de la vaisselle et des vêtements. Force est au tribunal de constater, d'un côté, que ladite facture a été émise de manière globale, sans opérer une distinction entre des objets à caractère professionnel et à caractère privé et, d'un autre côté que la facture concerne des objets répondant essentiellement à des besoins d'ordre privé. Le dossier administratif contient par ailleurs un relevé de compte attestant le paiement par Monsieur ... à une compagnie aérienne d'un montant de ..., ainsi que le règlement de deux factures relatives à l'achat de valises s'élevant à ..., respectivement ...

S'il paraît certes indéniable que la nécessité d'engager des frais de déménagement et de transport a été causée par le changement de travail de Monsieur ... et donc par des raisons professionnelles, il n'en reste pas moins que les frais engagés sont des frais liés directement à la façon dont le contribuable compte organiser et aménager sa vie privée. Ainsi, les motivations d'ordre privé et d'ordre professionnel de ces dépenses sont intimement et inséparablement imbriquées, de sorte qu'une ventilation entre part privée et part professionnelle de ces dépenses s'avère impossible et qu'elles ne peuvent donc pas être déduites en tant que dépenses d'exploitation. Le recours est partant également à rejeter dans la mesure où il a trait à la déduction des frais d'emballage et de transport.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le directeur a valablement pu refuser la déduction des frais dont ont fait état les époux ... en tant que dépenses d'exploitation. Le recours n'est dès lors fondé en aucun de ces moyens de sorte qu'il est à rejeter.

Eu égard à l'issue du litige, il y a lieu de rejeter la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 500 euros formulée par les époux ....

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les époux ... ;

condamne les époux ... aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Françoise Eberhard, premier juge,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 17 novembre 2010 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 19.11.2010

Le Greffier du Tribunal administratif